

УДК 342.9

М.М. ОРІЩЕНКО, Харківський національний університет внутрішніх справ

ВИДИ, ФОРМИ ТА МЕТОДИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Ключові слова: види, форми, методи, фінансовий контроль, аудиторська діяльність

Аудит як самостійна форма фінансового контролю виник у зв'язку з необхідністю надання впевненості користувачам фінансової інформації щодо її надійності. Така необхідність пояснюється тим, що будь-яка інформація може бути використана під час прийняття певних управлінських рішень. Тому, забезпечення впевненості користувачів в надійності інформації має на меті надання їм можливості прийняття адекватних управлінських рішень. Розвиток аудиту в Україні розпочався у 90-х роках минулого сторіччя та бурхливо продовжується тепер. Як наслідок, в Україні спостерігається збільшення кількості суб'єктів аудиту, зростання чисельності сертифікованих аудиторів, підвищення обсягів доходу (виручки) від аудиту та супутніх аудиторських послуг. Отже, в Україні ринок аудиту є достатньо широким та динамічно розвивається [1, с.73]. Слід відмітити, що аудитори й аудиторські фірми України мають право, відповідно до чинного законодавства, самостійно визначати форми та методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань, досвіду. Аудитори та аудиторські фірми при виконанні своїх обов'язків мають право отримувати необхідні документи, у тому числі від третіх осіб, пояснення, перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівників об'єктів, які вони перевіряють, контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, мають право залучати до участі в перевірці фахівців різного профілю [2]. Крім того, вони можуть отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній

формі від керівництва та працівників замовника, перевіряти наявність майна

Як предмет наукових пошуків види, форми та методи аудиторської діяльності перебували у центрі уваги таких дослідників, як: М.Т. Білуха, Б.Ф. Усач, А.Ж. Пшенична, В.І. Кравченко та інших. Вони відзначають, що для правильного розуміння змісту аудиторської діяльності, її функцій і перспектив розвитку та використання в системі управління суб'єктами господарської діяльності важливе значення має науково-обґрунтоване визначення видів, форми та методів аудиторської діяльності. Відповідно, метою цієї статті є: аналіз теоретичних підходів до визначення видів, форм та методів аудиторської діяльності як форми фінансового контролю, що сприятиме розумінню змісту та сутності аудиторської діяльності, її функцій і перспектив розвитку в системі управління суб'єктами господарської діяльності.

Для того, щоб зрозуміти та визначитись з формами, видами та методами аудиторської діяльності, слід спершу визначитись з базовими поняттями. Отже, з філософської точки зору вид діяльності – це процес поєднання дій, які призводять до отримання відповідного набору продукції чи послуг, що характеризується використанням відповідної комбінації ресурсів, специфікою виробничого процесу та випуском певного виду продукції чи надання певного виду послуг. При цьому, окремий вид господарської діяльності може складатися як з єдиного простого процесу, наприклад зварювання тощо, так і охоплювати кілька процесів, що входять до єдиного комплексного виробничого процесу (як, наприклад, виробництво автомобілів, що охоплює лиття, ковальські роботи, зварювання, складання, фарбування тощо) [3]. Оскільки, аудит також є окремим видом діяльності, то має свої види, форми та методи.

Вчені розрізняють наступні види аудиту: аудит звітності, достовірності (наш традиційний фінансовий контроль); аудит діяльності (під діяльністю розуміють усі операції, які здійснює будь-яка установа); аудит відповід-

ності (аналіз діяльності тієї чи іншої установи, того чи іншого суб'єкта господарювання на предмет того, наскільки він виконує розпорядження організації чи установи, яка для нього є вищестоящою, тобто аудит відповідності виконання законів, контроль дотримання інструкцій, нормативів, розпоряджень органу управління) [4]. Так, західна теорія виробила три основних види аудиту, а саме: операційний аудит, аудит на відповідність і аудит фінансової звітності [5]. На нашу думку, доцільно слід виділяти види аудит за певними ознаками. По-перше, за місцем виникнення слід розрізняти зовнішній та внутрішній аудит. Під терміном «зовнішній аудит» розуміють власне аудит, який здійснюється аудиторською фірмою (аудитором), тобто, запрошеним фахівцем за бажанням господарюючого суб'єкта або відповідно до вимог законодавства. При цьому слід підкреслити, що обов'язковий аудит завжди є саме зовнішнім [6]. Внутрішній контроль здійснюється відповідними підрозділами або посадовими особами господарюючого суб'єкта підлеглими по відношенню до управлінських ланок власної системи управління, а також самими органами управління за власною діяльністю [7]. Таким чином, система внутрішнього контролю розробляється органами управління господарюючого суб'єкта як засоби для упорядкованого й ефективного ведення господарської діяльності [6]. Отже, зовнішній аудит завжди здійснюється тільки незалежними по відношенню до суб'єкта, який проводить перевірку, господарювання аудиторами. Внутрішній аудит розуміють як організовану та регламентовану локальними актами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку. Поняття внутрішнього аудиту можна трактувати в широкому сенсі як систему, що входить в структуру органів управління юридичної особи як одного з елементів. Внутрішній аудит у вузькому сенсі – це один з етапів процесу управління. Діяльність зовнішніх і внутрішніх аудиторів аналогічна, розрізняються лише функції та користувачі інформації, тобто, важливо не хто

здійснює внутрішній контроль, а які функції та завдання виконуються при цьому і в чиїх інтересах здійснюється аудит, а також хто його організовує [8].

По-друге, за формами організації аудиту, слід виділяти такі його види: договірні та за завданням слідчих органів. Договірний аудит проводиться за замовленням окремих підприємств за домовленістю на договірній основі. За завданням слідчих органів організовується аудит, якщо об'єктом аудиторської діяльності було порушено законодавство або виникла підозра у тому, що його діяльність суперечить чинному законодавству України.

По-третє, за обсягом поставлених питань слід розрізняти аудит стратегічний, операційний та спеціальний. Стратегічний – це аудит, який вивчає питання стратегії розвитку фірми, компанії на перспективу, передусім це стосується маркетингової діяльності. Операційний аудит – це перевірка будь-яких існуючих на підприємстві, в організації процедур і методів з метою оцінки їх ефективності. Результатом проведення операційного аудиту стають рекомендації керівництву щодо шляхів підвищення ефективності роботи організації [9]. Спеціальний аудит керується потребами адміністрації для виявлення причин зниження ефективності роботи окремих підрозділів. При цьому пропонуються заходи для усунення причин, які погіршують рівень виробництва. Операційний аудит проводять внутрішні контролери [10].

Розглянувши види аудиторської діяльності, перейдемо до аналізу форм аудиторської діяльності. З філософської точки зору, форма діяльності – це зовнішній, організаційно-правовий вияв конкретних, однорідних дій, які здійснюються з метою практичного втілення поставлених завдань [11; 12, с. 103]. О.Ф. Скакун відзначає, що правова форма діяльності – це організаційно-управлінська форма функціонування уповноважених на те суб'єктів, котра зв'язана зі здійсненням юридично значущих дій (розгляд юридичних справ про правопорушення, спір про право, скарги тощо) у порядку, визначеному законом, сут-

ність правової форми діяльності держави полягає у тому, що вона: заснована на приписах права; завжди спричинює настання певних правових наслідків [13, с.122]. Щодо безпосередньо форм аудиту, то вважаємо, що їх слід об'єднати у групи за такими ознаками: а) за способом дослідження; б) за часом дії аудиту; в) за метою.

Дослідницька форма контрольно-аудиторського процесу здійснюється аудитором безпосередньо на об'єкті аудиту – підприємстві. При цьому забезпечується додержання принципу раптовості аудиту [12]. Ця форма аудиторської діяльності дозволяє дослідити: особливості підприємства; перспективи розвитку; вивчається система обліково-аналітичного і контрольного процесу; виділяються проблемні напрямки аудиту; оцінюється ступінь ризику.

За часом дії розрізняють такі форми аудиту: попередній, поточний, майбутній. Під час проведення попереднього аудиту аудитор може здійснити розробку, аналіз та оцінку проектів, кошторисів та іншої документації, яка пов'язана із створенням нових підприємств, видів виробництва тощо. У Стандартах з аудиту державних фінансів зазначається, що попередній аудит має полягати в перевірці, яка здійснюється в певний момент, коли вона може запобігти тому чи іншому порушенню. Під час аудиту за фактом порушення виявляються постфактум, через що їх важче виправляти [4]. При поточному аудиті, який здійснюється під час виконання господарських операцій на підставі даних бухгалтерського, виробничого, оперативного обліку. Метою даного різновиду внутрішнього аудиту є забезпечення менеджерів достовірною інформацією про відхилення у виробничих процесах від заданих параметрів, встановлення реальної собівартості одиниці продукції, фактичної фінансової стабільності в маркетинговій діяльності, конкурентоспроможності виготовленої продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зовнішньому ринках [14]. Майбутній аудит проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації після завершення господарських опе-

рацій, основними завданнями є оцінка коригувань у системі обліку та внутрішнього контролю після виявлення порушень, встановлення та оцінки порушень і зловживань, а також розробка заходів щодо усунення недоліків та запобігання їх у майбутньому [15].

Одним із найбільш важливих питань в аудиторській діяльності є питання методики проведення аудиту. В працях сучасних філософів метод все більше стає «засобом реалізації наукового підходу до досліджуваних явищ» під час практичної діяльності. Метод визначається як «шлях пізнання, що спирається на деяку сукупність раніше отриманих загальних знань». Таким чином, у філософії метод сприймається саме як можливість пізнання істини. Інші науки конкретизують і деталізують метод наукового пізнання, розглядаючи його як прийоми, способи, інструменти пізнання предметів і явищ. Метод (від грець, *methodos* – дослідження) – прийом дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що досліджуються, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини. Метод діяльності проявляється у способах волевиявлення зацікавлених осіб стосовно змісту рішення процесуальних дій, спрямованих на досягнення локальної мети і розв'язання більш чи менш виокремленого в рамках адміністративного процесу завдання [16]. Отже, метод аудиту – це сукупність прийомів і способів аудиту за процесами розширеного відтворення національного продукту і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання за умов ринкової економіки. Таким чином, метод аудиторської діяльності – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюють стан об'єктів, що досліджуються. Зі сторони загального плану методом будь-якої науки називають прийоми та способи, які застосовують при дослідженні певного об'єкта. В основу порядку дослідження явищ в аудиті покладено діалектичний метод пізнання [17, 18].

Оскільки аудиторська діяльність це сукупність прийомів, які можна об'єднати в три групи: прийоми першої групи дозволяють визначити кількісний стан об'єкта (огляд, пере-

рахунок, вимірювання, взвішування, лабораторний аналіз тощо); прийоми другої групи дають змогу зіставити показники (фактичної наявності з реальними потребами і нормативами, фактичного використання у виробництві сировини і матеріалів до діючих норм, дані бухгалтерського обліку з інформацією, яка міститься в не бухгалтерських документах та відповідних документах інших підприємств, результати контрольних замірів з обсягами робіт, фактичних показників з прогнозними та відповідними даними минулих періодів, з показниками аналогічних підприємств та середньогалузевими показниками. Зміст господарських операцій з відповідними положеннями законодавства та інших нормативних документів, діючі на підприємстві системи управління з їх вітчизняними і зарубіжними аналогами); прийоми третьої групи пов'язані з оцінюванням минулого, теперішнього і майбутнього стану об'єктів аудиторської перевірки, вони є логічним завершенням процесу зіставлення [19]. Тобто, оцінюється стан об'єктів, по відношенню до яких застосовувалися обидва попередні прийоми.

Аудитор може також застосовувати спеціальні методи, запозичені з інших наук. Серед них широкого застосування набули наступні: соціологічний метод – за його допомогою вивчають практичну поведінку людей (шляхом опитування, анкетування, спостереження тощо) з метою визначення ефективності господарювання; структурно-функціональний метод – передбачає дослідження структури будь-якого явища, а потім встановлення закономірностей функціонування даної структури; статистичний метод – дозволяє аудитору визначити структуру активів та пасивів господарюючого суб'єкта (тобто, провести горизонтальний і вертикальний аналіз балансу) та сприяє побудові вибірки. Статистичний метод застосовується також при побудові таблиць, графіків, діаграм тощо [19].

Таким чином, методологічно обґрунтовані підходи до змісту і ролі аудиторських процедур є основою для визначення їх складу, повноти, а також для ефективного вирішення по-

ставлених перед аудитом завдань. Особливо це важливо зараз, коли в усьому світі перед аудиторами стоять проблеми вдосконалення організації та посилення контролю за якістю аудиторських послуг. Все це говорить про те, що розробка більш досконалих і ефективних процедур здійснення аудиту є актуальною не тільки для тих, хто пов'язаний з розробкою правил (стандартів) аудиторської діяльності, а й безпосередньо для аудиторських фірм, зайнятих підготовкою внутрішньо фірмових стандартів аудиторської діяльності. Аудит має єдиний предмет і метод з іншими видами контролю, тому використовує ті самі джерела інформації, методичні прийоми і контрольно-ревізійні процедури. Разом із тим, аудит відрізняється від інших форм фінансово-господарського контролю організаційними, процесуальними та іншими ознаками.

ЛІТЕРАТУРА

1. Білуха М. Т. Курс аудиту : підручник / Білуха М. Т. – Київ : Вища школа, 1999. – 574 с.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» // ВВР України. – 1993. – № 23. – С. 244.
3. Толочек В. А. Современная психология труда : навч. посіб. / В. А. Толочек. – СПб. : Питер, 2008. – 432 с.
4. Державний аудит в системі фінансового контролю. З виступу президента Міжнародного інституту фінансів Кравченка В. І. // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2.
5. Арене А. Аудит / Арене А., Лоббек Дж. ; пер. с англ. ; гл. редактор сериї проф. Соколов Я. В. – М. : Финансы и статистика, 1995. – С. 11–15.
6. Пшенична А. Ж. Аудит : навчальний посібник / Пшенична А. Ж. – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – С. 238–239.
7. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту / Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М. – Київ : Знання, 2006. – С. 87.
8. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. / Усач Б. Ф. – Київ : Знання-Прес, 2002. – 223 с.

9. Бродкина Н. Д. Основы финансового контроля : учеб. Пособие / Н. Д. Бродкина ; под. ред. М. В. Мельник. – М. : Магистр, 2007.
10. Загородний В. П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / Загородний В. П. – Киев : Ваклер, 1997. – 976 с.
11. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: звітування та результати (зарубіжний досвід) / Мамишев А. В. // Фінансовий контроль. – 2006. – № 5.
12. Габричидзе В. М. Методы и формы государственного управления / Габричидзе В. М. – М., 1977. – 231 с.
13. Скакун О. Ф. Юридическая деонтология / Скакун О. Ф., Овчаренко И. Н. – Харьков : Основа, 1999. – 304 с.
14. Ревуцька Л. Податковий контроль та податковий аудит: взаємозв'язок понять / Л. Ревуцька // Світ фінансів. – 2006. – № 3.
15. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль : ревізія та аудит / Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І. – Київ : НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
16. Аванесов Г. А. Криминология и социальная профилактика / Г. А. Аванесов. – М. : Академия МВД СССР, 1980. – 527 с.
17. Чернелевський Л. М., Беренда Н. І. Аудит : навч. посібник / Чернелевський Л. М., Беренда Н. І. – Київ : Міленіум, 2002. – 466 с.
18. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. / Савченко В. Я. – Київ : КНЕУ, 2002. – 322 с.
19. Загородній А. Г. та ін. Аудит: Теорія і практика : навч. посібник / Загородній А. Г., Єлісєєв А. В., Корягін М. В. – Львів : Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2003. – 364 с.

Оріщенко М. М. Види, форми та методи аудиторської діяльності / М. М. Оріщенко // Форум права. – 2014. – № 2. – С. 334–338 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_2_59.pdf

Проаналізовані теоретичні підходи до визначення видів, форм та методів аудиторської діяльності як форми фінансового контролю, що сприятиме розумінню змісту та сутності аудиторської діяльності, її функцій і перспектив розвитку в системі управління суб'єктами господарської діяльності.

Орищенко М.Н. Виды, формы и методы аудиторской деятельности

Проанализированы теоретические подходы к определению видов, форм и методов аудиторской деятельности как формы финансового контроля, что будет способствовать пониманию содержания и сущности аудиторской деятельности, ее функций и перспектив развития в системе управления субъектами хозяйственной деятельности.

Orischenko M.N. Types, Forms and Methods of Auditing

In this paper we analyze the theoretical approaches to the definition of types, forms and methods of audit activity as a form of financial control to facilitate understanding of the content and nature of auditing, its features and development prospects in the management of businesses.